

# “营改增”新政解析

孙中平

(山东外贸职业学院经济管理系 青岛 266000)

**【摘要】** 本文从“营改增”新旧政策变化、“营改增”新政策与现行《增值税暂行条例》及其实施细则对比两方面入手,通过典型案例解析税收政策变化的原因、内容及对企业税负和利润的影响。

**【关键词】** 营改增 新政策 解析

2013年5月24日,财政部、国家税务总局发布《关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》(财税[2013]37号),要求自2013年8月1日起,在全国范围内开展交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点。同时,财税[2011]111号、财税[2011]131号、财税[2011]133号、财税[2012]53号、财税[2012]71号、财税[2012]86号等6个“营改增”文件被废止,财税[2003]16号第三条第(十六)和第(十八)项被废止。这意味着,我国的“营改增”已经由部分地区试点转为在全国交通运输业和部分现代服务业实施。

## 一、“营改增”政策的变化

### (一)“营改增”新旧政策对比

变化事项	新政策:财税[2013]37号	旧政策:财税[2011]111号等
一般纳税人范围扩大	不经常提供应税服务的非企业性单位、企业和个体工商户可选择按照小规模纳税人纳税	非企业性单位、不经常提供应税服务的企业和个体工商户可选择按照小规模纳税人纳税
应税服务范围扩大	应税服务增加广播影视服务	不涉及广播影视服务
境外单位或个人提供国际运输服务,扣缴税款税率变化	将适用税率改为11%	未与我国政府达成双边运输免税安排的国家和地区的单位或者个人,向境内单位或个人提供的国际运输服务,扣缴义务人暂按3%的征收率扣缴增值税
运输费用进项税额抵扣变化	接受铁路运输服务,按照铁路运输费用结算单据上注明的运输费用金额和7%的扣除率计算进项税额,进项税额=运输费用金额×扣除率。接受其他运输服务,根据取得的货物运输业增值税专用发票注明的税额抵扣	接受交通运输业服务,除取得增值税专用发票外,按照运输费用结算单据上注明的运输费用金额和7%的扣除率计算进项税额,进项税额=运输费用金额×扣除率
自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇进项税额可以抵扣		自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇不得抵扣进项税额,但作为提供交通运输业服务的运输工具和租赁服务标的物的除外

### (二)“营改增”政策变化对试点企业税负和利润的影响

变化事项	税负变化	利润变化
一般纳税人范围扩大	不确定	不确定
应税服务范围扩大	降低	增加
境外单位或个人提供国际运输服务,扣缴税款税率变化	无	增加
运输费用进项税额抵扣变化	降低	增加
自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇进项税额可以抵扣	降低	增加

### (三)“营改增”新政的突出变化

**1. 一般纳税人范围扩大。**在财税[2011]111号文件中,非企业性单位、不经常提供应税服务的企业和个体工商户可选择按照小规模纳税人纳税。而在财税[2013]37号文件中,不经常提供应税服务的非企业性单位、企业和个体工商户可选择按照小规模纳税人纳税。旧政策中,只要是非企业性单位,都可以选择按照小规模纳税人纳税,但在新政策中,只有不经常提供应税服务的非企业性单位,才可以选择按照小规模纳税人纳税。新旧政策对比发现,应税服务年销售额超过500万元的经常提供应税服务的非企业性单位,应按规定申请一般纳税人资格,因此,一般纳税人范围扩大了。

经常提供应税服务的非企业性单位认定为一般纳税人后,与其选择成为小规模纳税人相比,税负有什么变化呢?这主要看企业在哪个行业、可以抵扣的进项税额多还是少。如果可以抵扣的进项税额较多,税负可能降低,反之,税负会增加。对利润的影响也是不确定的。

**2. 应税服务范围扩大。**财税[2013]37号文件关于应税服务范围最大的变化是增加了广播影视服务,其包括广播影视节目(作品)的制作服务、发行服务和播映(含放映,下同)服务。

广播影视服务“营改增”前适用5%的服务业营业税税率,“营改增”后,一般纳税人税率为6%。一般纳税人名义税率虽然提升了,但是由于营业税是价内税,增值税是价外税,增值

税计税依据是不包含增值的,折算下来,6%的增值税税率相当于5.56%的营业税税率。再加上增值税一般纳税人可以抵扣进项税额,所以,“营改增”后广播影视服务业纳税人税负会降低。“营改增”后广播影视服务业小规模纳税人按3%的征收率纳税,税负明显降低了。因此,无论是一般纳税人还是小规模纳税人,“营改增”后该行业的纳税人税负都会有所降低。营业税会冲减利润,增值税不参与利润核算,因此,“营改增”后,该行业的纳税人利润会有所增加。

3. 境外单位或个人提供国际运输服务,扣缴税款税率变化。财税[2012]53号文件规定,未与我国政府达成双边运输免税安排的国家和地区的单位或者个人,向境内单位或个人提供的国际运输服务,扣缴义务人暂按3%的征收率扣缴增值税。但是财税[2013]37号文件将财税[2012]53号文件废止了,因此,对未与我国政府达成双边运输免税安排的国家和地区的单位或者个人,向境内单位或个人提供的国际运输服务,扣缴增值税的计算公式没有变化,但税率不是3%,而应该是交通运输业适用的税率11%。

例1:菲律宾(菲律宾与中国没有签订双边运输免税协定)甲海运公司为中国境内A公司提供远洋海运服务,收取200万元,甲公司在我国境内无营业机构和代理人,计算A公司应扣缴增值税。

解析:境外单位或者个人在境内提供应税服务,但在境内未设有经营机构的,扣缴义务人应根据支付的价款计算代扣代缴增值税。

如果计算依据是“营改增”旧政策,A公司扣缴增值税适用3%的征收率,应扣缴增值税=200÷(1+3%)×3%=5.83(万元),A公司可以抵扣5.83万元的进项税额。借:库存商品194.17,应交税费——应交增值税(进项税额)5.83;贷:应付账款——菲律宾甲公司194.17,应交税费——代扣税款5.83。向机构所在地主管税务机关缴纳代扣税款、通过外汇部门汇出上述款项时,借:应付账款——菲律宾甲公司194.17,应交税费——代扣税款5.83;贷:银行存款200。

在“营改增”新政策中,A公司扣缴增值税应适用11%的税率,应扣缴增值税=200÷(1+11%)×11%=19.82(万元),取得税务机关开具的税收缴款凭证,并根据该税收缴款凭证抵扣进项税额19.82万元。借:库存商品180.18,应交税费——应交增值税(进项税额)19.82;贷:应付账款——菲律宾甲公司180.18,应交税费——代扣税款19.82。向机构所在地主管税务机关缴纳代扣税款,通过外汇部门汇出上述款项时,借:应付账款——菲律宾甲公司180.18,应交税费——代扣税款19.82;贷:银行存款200。

由以上解析可见,实施“营改增”新政策后,境内A公司需要扣缴的增值税尽管增加了13.99万元(19.82-5.83),但由于可以作为进项税额抵扣,因此A企业税负并没有变化。库存商品成本降低了13.99万元(194.17-180.18),增值税不参与利润核算,库存商品成本最终会转入主营业务成本,必然会使

利润增加13.99万元。

4. 运输费用进项税额抵扣变化。财税[2013]37号文件规定,2013年8月1日起除铁路运输外的其他交通运输业都实行“营改增”,铁路运输企业仍然交营业税,提供运输劳务还是开具运输费用结算单据,而“营改增”运输企业则改交增值税,开具货物运输业增值税专用发票。

因此,运输费用进项税额抵扣也发生了变化,2013年8月1日后增值税一般纳税人接受交通运输业服务,抵扣进项税额只有以下两种情况:

(1)接受“营改增”企业提供的货物运输服务(旅客运输服务不得抵扣进项税额),取得其开具的货物运输业增值税专用发票,按照该发票上注明的增值税额,从销项税额中抵扣。

(2)接受铁路运输劳务,取得运输企业开具的运输费用结算单据,按照该运输费用结算单据上注明的运输费用金额和7%的扣除率计算的进项税额,从销项税额中抵扣。计算公式为:

进项税额=运输费用金额×扣除率

其中,运输费用金额,是指运输费用结算单据上注明的运输费用(包括铁路临管线及铁路专线运输费用)、建设基金,不包括装卸费、保险费等其他杂费。2013年8月1日(含)后开具的运输费用结算单据(铁路运输费用结算单据除外),不得作为进项税额抵扣凭证。

例2:B企业购进货物一批,委托青岛乙公路运输企业运输,支付运费100万元。

解析:2013年8月1日前,因为青岛没有实施“营改增”,因此青岛乙公路运输企业只能开具运输费用结算单据,运费金额100万元,B企业可以抵扣的进项税额=100×7%=7(万元),剩余的运费93万元(100-7)计入购进货物成本。

2013年8月1日后,青岛也实施了“营改增”,因此青岛乙公路运输企业不能再开具运输费用结算单据,而必须开具货物运输业增值税专用发票,发票不含税金额=100÷(1+11%)=90.09(万元),增值税=90.09×11%=9.91(万元),B企业可以抵扣进项税额9.91万元,剩余运费90.09万元计入购进货物成本。

由以上解析可见,实施“营改增”新政策后,B企业可以抵扣的进项税额增加了2.91万元(9.91-7),也就意味着税负降低了2.91万元。同时,购进货物成本降低了2.91万元(93-90.09),货物成本最终转入主营业务成本,而增值税不参与利润核算,因此会使利润增加2.91万元。

5. 自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇进项税额可以抵扣。财税[2013]37号文件取消了财税[2011]111号文件第24条“下列项目的进项税额不得从销售税额中抵扣:……(五)自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇。但作为提供交通运输业服务的运输工具和租赁服务标的物的除外。”这意味着,2013年8月1日起增值税一般纳税人自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇,其进项税额准予从销项税额中抵

扣。但是,是不是说所有的应征消费税的摩托车、汽车和游艇都可以抵扣进项税额呢?单从文件规定看,答案是肯定的。但从增值税的就增值额征税的设计理念和立法原则看,应该是属于生产经营用的部分可以抵扣进项税额,属于个人消费的,仍然不能抵扣进项税额。故最终还得税务机关对该问题予以明确。

例3:C企业购进应征消费税的汽车一辆,用于生产车间,C企业取得机动车销售统一发票,发票注明价款40万元、增值税6.8万元。该汽车作为固定资产管理,折旧年限5年,无残值,采用直线法计提折旧。

解析:如果C企业购进汽车的时间在2013年8月1日前,则发票注明的增值税6.8万元不得抵扣,价税合计46.8万元(40+6.8)计入汽车成本,每年计提折旧9.36万元(46.8÷5)。如果C企业购进汽车的时间在2013年8月1日之后,则发票注明的增值税6.8万元可以抵扣,发票注明的价款40万元计入汽车成本,每年计提折旧8万元(40÷5)。

由以上解析可见,实施“营改增”新政策后,C企业可以多抵扣进项税额6.8万元,税负降低了。车间用固定资产折旧最终会计入主营业务成本,新政策下“累计折旧”每年少1.36万元(9.36-8),增值税不参与利润核算,必然使企业利润增加1.36万元。

## 二、财税[2013]37号与现行增值税政策对比

### (一)财税[2013]37号相对于现行增值税政策的变化

变化事项	财税[2013]37号	现行《增值税暂行条例》及其实施细则
以公益为目的的无偿应税服务免税	向其他单位或者个人无偿提供交通运输业和部分现代服务业服务视同提供应税服务,但以公益活动为目的或者以社会公众为对象的除外	将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送给其他单位或者个人,视同销售货物
非正常损失范围扩大	非正常损失,是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失,以及被执法部门依法没收或者强令自行销毁的货物	非正常损失,是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失

### (二)新的政策变化对企业税负和利润的影响

变化事项	税负变化	利润变化
以公益为目的的无偿应税服务免税	降低	无
非正常损失范围扩大	增加	无

### (三)政策变化解析及建议

笔者认为,“营改增”新政策的相关规定应适用于非“营改增”的增值税纳税人。“营改增”新政策与现行的增值税政策对比解析如下:

1. 以公益为目的的无偿应税服务免税。《增值税暂行条例实施细则》规定,单位或者个体工商户将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送给其他单位或者个人,视同销售货物。财税[2013]37号文件规定,向其他单位或者个人无偿提供交通运输业和部分现代服务业服务视同提供应税服务,但

以公益活动为目的或者以社会公众为对象的除外。也就是说,无偿提供以公益活动为目的或者以社会公众为对象的应税服务是免征增值税的,同时也不需要相应的无偿应税服务的增值税进项税额予以转出处理。“营改增”新政策体现了与时俱进的时代特征和人文关怀精神,也有利于中国慈善事业的发展。

例4:D运输有限公司参加公益活动,无偿运送一批残疾人员外出旅游。

解析:根据《增值税暂行条例实施细则》的规定,D公司的运输服务应该视同提供应税服务,计算缴纳增值税。因为应税服务是无偿提供的,无营业额,因此需要按以下顺序确定营业额:①按照纳税人最近时期提供同类应税服务的平均价格确定。②按照其他纳税人最近时期提供同类应税服务的平均价格确定。③按照组成计税价格确定。组成计税价格的公式为:组成计税价格=成本×(1+成本利润率),成本利润率由国家税务总局确定。

而根据财税[2013]37号文件的规定,D公司提供运输服务属于以公益为目的,D公司享受免税待遇,不需要视同提供应税服务计算增值税销项税额,同时也不需要提供运输服务过程中发生的燃油费、汽车修理费等增值税进项税额予以转出。可以发现,实施“营改增”新政策后,D公司的税负降低了。因为“营改增”新政策与现行增值税政策在其他方面的核算没有变化,增值税不参与利润核算,因此企业利润也没有变化。

2. 非正常损失范围扩大。现行增值税政策规定,非正常损失是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失。这是因为损失后货物或劳务实体将消失,不会产生增值税销项税额,而且上述责任是人祸(管理不善),因此从增值税设计理念和加强企业内部管理两方面考虑,对于非正常损失,其对应的进项税额不得抵扣。

“营改增”新政策在原来的基础上,将非正常损失的内容增加了“被执法部门依法没收或者强令自行销毁的货物”,这样就扩大了非正常损失的范围。这样修改体现了与时俱进的立法精神,因为无论被执法部门没收或是强令自行销毁,都不能产生销项税额,而且违反行政法规在先,责任在于纳税人,如果进项税额准予抵扣,将弱化对违法行为的惩戒功能,而究其原因,还是属于“管理不善”。由于企业需要转出的进项税额增加,故税负也会增加。增值税不参与利润核算,因此利润也没有变化。

### 主要参考文献

1. 财政部,国家税务总局.关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知.财税[2013]37号,2013-05-24
2. 财政部,国家税务总局.关于在上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知.财税[2011]111号,2011-11-16